

Lieta C-288/19

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2019. gada 9. aprīlis

Iesniedzējtiesa:

Finanzgericht des Saarlandes (Vācija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 18. marts

Prasītāja:

QM

Atbildētāja:

Finanzamt Saarbrücken

Pamatlietas priekšmets

Pievienotās vērtības nodokļa noteikšana 2013. un 2014. gadam par uzņēmuma transportlīdzekļu nodošanu lietošanā

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Savienības tiesību interpretācija, LESD 267. pants

Prejudiciālais jautājums

Vai PVN direktīvas 56. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar “transportlīdzekļa iznomāšan[u]/izīrēšan[u] personai, kura nav nodokļa maksātāja,” ir jāsaprot arī uzņēmuma, kas ir nodokļa maksātājs, transportlīdzekļa, kas ir saimnieciskās darbības aktīvu daļa (uzņēmuma transportlīdzeklis), nodošana lietošanā savam personālam, ja tas par to nesniedz tādu atlīdzību, kura neveido tā veicamo darbu (vai daļu no tā), proti, neveic samaksu, par to neizlieto daļu no sava atalgojuma naudā un arī pēc pušu vienošanās, saskaņā ar kuru tiesības lietot

uzņēmuma transportlīdzekļi ir saistītas ar atteikšanos no citām priekšrocībām, neizvēlas starp dažādām nodokļa maksātāja piedāvātajām priekšrocībām?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu 2008/8/EK (2008. gada 12. februāris) (OV 2008, L 44, 11. lpp.) (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), īpaši 2., 24., 26., 45., 56. pants.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Umsatzsteuergesetz [Apgrozījuma nodokļa likums] (turpmāk tekstā – “UStG”), īpaši 1., 3., 3a., 3f. pants

Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 Prasītāja ir atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibināta akciju sabiedrība (AS), kuras juridiskā adrese ir Luksemburgas Lielhercogistē. Tā divu darbinieku, kuru pastāvīgā adrese ir Vācijā un kuri ir nodarbināti uzņēmumā Luksemburgā, lietošanā nodod attiecīgi pa vienam uzņēmuma transportlīdzeklī, kas ietilpst tās uzņēmuma aktīvos, arī braucieniem privātām vajadzībām. Tā par gadiem, par kuriem ir strīds, no viena no šo abu darbinieku algas ieturēja izmaksu daļu par tā lietošanā nodoto dienesta automašīnu. Prasītāja Luksemburgā ir reģistrēta tā sauktajā “vienkāršotajā nodokļu piemērošanas režīmā”, saskaņā ar kuru nav iespējams atskaitīt priekšnodokli. Rezultātā tā par abu dienesta automašīnu izmaksām nav atskaitījusi priekšnodokli; savukārt atbilstoši Luksemburgas vienkāršotajam nodokļu piemērošanas režīmam arī transportlīdzekļu nodošanai darbinieku lietošanā netika uzlikts nodoklis.
- 2 2014. gada novembrī prasītāja saistībā ar transportlīdzekļu nodošanu lietošanā reģistrējās Vācijas nodokļu iestādē, kas ir atbildētāja, kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja. Prasītāja savās pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās par gadiem, par kuriem ir strīds, attiecībā uz šo transportlīdzekļu nodošanu lietošanā sākot ar 2013. gadu norādīja dažādu ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanu, kuriem piemēro 19 % likmi, attiecīgi 7904 EUR apmērā (par 2013. gadu) un 20 767 EUR apmērā (par 2014. gadu) un no tā izrietošo pievienotās vērtības nodokli. Prasītāja iesniedza sūdzību par pievienotās vērtības nodokļa noteikšanu par abiem gadiem, ko atbildētāja noraidīja kā nepamatotu.
- 3 Prasītāja ar savu sūdzību vēlas panākt, ka pievienotās vērtības nodoklis par 2013. un 2014. gadu tiek noteikts 0 EUR apmērā.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 4 Prasītāja uzskata, ka neesot izpildīti nosacījumi, lai Vācijā dienesta automašīnu nodošanai lietošanā uzliktu pievienotās vērtības nodokli.
- 5 Dienesta automašīnu nodošana lietošanā netiekot veikta par atlīdzību ES noteikumu izpratnē, jo darbiniekiem nav jāveic ne samaksa, ne jāizlieto daļa no sava atalgojuma naudā. Tas vien, ka darbinieks esot nodarbināts pie darba devēja un [transportlīdzekļa] lietošana kā ienākums ir jāapliek ar ienākuma nodokli, vēl neveido lietošanu par atlīdzību.
- 6 Neesot iespējams arī uzskatīt, ka tas ir iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojums. Saskaņā ar pašreizējo EST judikatūru uzņēmējdarbības aktīvu nodošana rīcībā privātiem mērķiem, nepieprasot saņēmējam naudā maksājamu nomas maksu, neesot jākvalificē kā no nodokļa atbrīvota iznomāšana, bet gan kā preču lietošana vai pakalpojumu sniegšana bez maksas saskaņā ar PVN direktīva 26. panta 1. punkta a) apakšpunktu. Arī civiltiesiski uzņēmuma transportlīdzekļa nodošana lietošanā esot jāvērtē atbilstoši darba tiesībām, nevis īres/nomas tiesībām. Saskaņā ar *BFH* [Federālās finanšu tiesas] judikatūru dienesta automašīnu nodošana lietošanā esot augstākās vadības atalgojuma neatņemama sastāvdaļa. Pretrunā atbildētājas uzskatam esot gandrīz vienprātīgā PVN komitejas nostāja tās 2014. gada 20. oktobra 101. sanāksmes pamatnostādnēs.
- 7 Atbildētāja lūdz prasību noraidīt kā nepamatotu.
- 8 Dienesta transportlīdzekļu nodošana darbinieku lietošanā esot jākvalificē kā pakalpojumu sniegšana par atlīdzību transportlīdzekļu ilgtermiņa iznomāšanas/izīrēšanas formā. Saskaņā ar *Bundesministeriums der Finanzen* [Federālās finanšu ministrijas] norādījumiem pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas nolēmumā un attiecīgajās Federālās finanšu ministrijas vēstulēs tirgotāja transportlīdzekļa nodošana tā personāla privātai lietošanai esot kvalificējama kā dažādu pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, ņemot vērā, ka atlīdzība pastāvīgi ir proporcionāli ietverta veicamajā darbā, ko darba ņēmējs veic par transportlīdzekļa lietošanu privātām vajadzībām. Tā tas vienmēr esot tad, ja, kā šajā gadījumā, transportlīdzeklis tiek nodots darbiniekam privātai lietošanai uz noteiktu laika posmu, nevis tikai dažkārt. Saskaņā ar PVN komitejas 2014. gada 20. oktobrī izdotajām pamatnostādnēm jautājums neesot par to, vai pakalpojums tiek sniegts par atlīdzību vai bez tās. Tas, ka Luksemburgas Lielhercogiste neesot piekritusi pieņemtajām pamatnostādnēm, esot pieņēmusi, ka transportlīdzekļa nodošana lietošanā ir bez maksas sniegts pakalpojums un tam uzliek nodokli vietā, kur uzņēmējs sniedz pakalpojumus, proti, Luksemburgā, ir pretēji PVN komitejas vairākuma nostājai.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izklāsts

- 9 Tiesību strīda izlemšana ir atkarīga no tā, kā ir jāinterpretē PVN direktīva 56. panta 2. punkts. Proti, ja, ar “transportlīdzekļa iznomāšan[u]/izīrēšan[u]” šajā

nozīmē ir jāsaprot arī uzņēmuma, kas ir nodokļa maksātājs, transportlīdzekļa, kas ir saimnieciskās darbības aktīvu daļa, (uzņēmuma transportlīdzeklis) nodošana lietošanā savam personālam, ja šis personāls par to nesniedz tādu atlīdzību, kura neveido tā veicamo darbu (vai daļu no tā), tad pakalpojuma sniegšanas vieta tādas iznomāšanas/izīrēšanas gadījumā, kas nav īslaicīga, ir personāla pastāvīgās adreses vieta – strīdīgajā gadījumā tā ir Vācijas Federatīvā Republika.

- 10 Ja, savukārt, šī uzņēmuma automašīnas nodošana lietošanā nav uzskatāma par transportlīdzekļa iznomāšanu/izīrēšanu PVN direktīva 56. panta 2. punkta izpratnē, tad tā saskaņā ar spēkā esošajiem Savienības tiesību aktiem, būtu vai nu pakalpojuma sniegšana par atlīdzību personai, kas nav nodokļa maksātāja, PVN direktīva 2. panta 1. punkta izpratnē, vai arī pakalpojuma sniegšana, kas atbilstoši PVN direktīvas 26. panta 1. punkta a) apakšpunktam tiek uzskatīta par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību vietā, kur ir pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta atbilstoši PVN direktīvas 45. pantam šajā gadījumā, tātad, Luksemburgā un tādējādi atbildētājam nebija jāpiemēro nodoklis.
- 11 Attiecībā uz jautājumu par vienādu attieksmi pret tādu pakalpojumu sniegšanas vietu, kuri sastāv no saimnieciskās darbības aktīvu izmantošanas personāla privātajām vajadzībām (tādējādi arī uzņēmuma automašīnas nodošanu lietošanā), PVN komiteja savā 2014. gada 20. oktobra 101. sanāksmē pieņēma pamatnostādnes (dokuments H – taxud.c.1(2015)721834-832 un taxud.c.1(2016)1136484-832 REV, turpmāk tekstā – “PVN komitejas pamatnostādnes”). Tās Luksemburgas Lielhercogistē un Vācijas Federatīvajā Republikā netiek vienādi interpretētas; atšķirībā no Vācijas Luksemburga transportlīdzekļa nodošanu lietošanā, kā tas ir strīdīgajā gadījumā, nevērtē kā iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojumu par atlīdzību, bet gan kā pakalpojumu, kas atbilstoši PVN direktīvas 26. panta 1. punkta a) apakšpunktam tiek uzskatīts par pakalpojumu par atlīdzību, kura sniegšanas vieta atbilstoši PVN direktīvas 45. pantam tiek noteikta atbilstoši pakalpojuma sniedzēja adresei (Luksemburga).
- 12 Senāts uzskata, ka uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild noliedzīgi.
- 13 Vācijā uzņēmuma automašīnu nodošanai lietošanā var uzlikt pievienotās vērtības nodokli tikai saskaņā ar *UStG* 3a. panta 3. punkta 2. apakšpunkta trešo teikumu. Ar šīs tiesību normas ieviešanu Vācijas likumdevējs ir transponējis valsts tiesību aktos PVN direktīvas 56. panta 2. punkta grozījumus, kas stājās spēkā 2013. gada 1. janvārī. Saskaņā ar to transportlīdzekļu iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojums tiek sniegts vietā, kur pakalpojumu saņēmējam, kas nav ne tirgotājs, ne juridiska persona, kurai piešķirts pievienotās vērtības nodokļa identifikācijas numurs, ir viņa pastāvīgā adrese.
- 14 Senāts uzskata, ka saskaņā ar PVN direktīvas 56. pantu un tam atbilstošo *UStG* 3a. panta 3. punkta 2. apakšpunkta trešo teikumu pakalpojuma sniegšanas vieta var atrasties Vācijā tikai tad, ja tas ir iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojums par atlīdzību. Par šo pastāv šaubas.

- 15 Lai būtu pamats uzskatīt, ka tiek sniegts pakalpojums par atlīdzību, strīda gadījumā personālam būtu bijusi jāmaksā atlīdzība par vieglās automašīnas nodošanu lietošanā. Par šo Senātam attiecībā uz prasītājas darbinieku, kurš neveic atsevišķu, no viņa darba algas nošķirtu atlīdzības maksu, pastāv šaubas.
- 16 Vācijas nodokļu administrācija uzņēmuma automašīnas nodošanu tā personāla privātai lietošanai parasti kvalificē kā transportlīdzekļa ilgtermiņa iznomāšanu/izīrēšanu, un paredz, ka tajā veiktā darbā daļā, ko darbinieks veic par transportlīdzekļa lietošanu privātām vajadzībām, ir ietverta atlīdzība. Tas ir pamatots arī ar domu, ka transportlīdzekļa nodošana lietošanā privātiem mērķiem ir tā sauktā priekšrocība natūrā, kas darba ņēmēja gadījumā kā darba samaksa (un tādējādi kā daļa no viņa atlīdzības par paveikto darbu) principā ir apliekama ar ienākuma nodokli.
- 17 Tomēr, ņemot vērā EST judikatūru, šajā gadījumā nedrīkstētu būt runa par pakalpojumu par atlīdzību. EST savā spriedumā lietā *Medicom* un *Maison Patrice Alard* (spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, C-210/11 un C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) attiecībā uz jēdzienu “pakalpojuma sniegšana par atlīdzību” ir norādījusi, ka šāda pakalpojuma priekšnoteikums ir tiešas saiknes pastāvēšana starp sniegto pakalpojumu un saņemto samaksu, turklāt šādas samaksas neesamību nevar kompensēt apstākļi, ka ienākuma nodokļa aprēķina nolūkā tiek uzskatīts, ka šī saimnieciskās darbības aktīva lietošana privātā nolūkā ir kvantitatīvi nosakāma samaksa natūrā un tātad kaut kādā ziņā – atalgojuma daļa, no kuras attiecīgā persona it kā ir atteikusies, atlīdzinot attiecīgās preces nodošanu tās rīcībā.
- 18 Tomēr spēkā ir citi nosacījumi, ja darbiniekiem ir piemērots algas samazinājums apmērā, kas atbilst attiecīgās preces nodošanai viņu rīcībā vai, ja ir droši zināms, ka darbinieku veiktā darba daļa var tikt uzskatīta par atlīdzību par preces nodošanu viņu rīcībā (skat. arī spriedumu, 1997. gada 16. oktobris, *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Tā, piemēram, EST lietā *Astra Zeneca* (spriedums, 2010. gada 29. jūlijs, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450) secināja, ka veiktā darba attiecīgā daļa ietver atlīdzību.
- 19 Vācijas nodokļu administrācija parasti paredz, ka personāla veicamais darbs ietver atlīdzību par transportlīdzekļa nodošanu lietošanā braucieniem privātām vajadzībām, ja tā ir atrunāta darba līgumā vai ir balstīta uz mutiskām norunām vai citiem darba tiesisko attiecību apstākļiem, ja transportlīdzekļa lietošana privātām vajadzībām tiek nodrošināta uz noteiktu laika posmu, nevis tikai dažkārt. *BFH* principā tam piekrīt.
- 20 Ja darbinieks neveic samaksu par vieglās automašīnas nodošanu tā rīcībā, tam nav jāizlieto daļa no sava atalgojuma naudā, un nepastāv vienošanās ar tiesībām izvēlēties no dažādām priekšrocībām, tad saskaņā ar šo pamatlietā nedrīkstētu uzskatīt, ka pastāv pakalpojums par atlīdzību. Šaubas par atlīdzību varētu rasties arī tāpēc, ka vērtība, kas saskaņā ar Vācijas ienākuma nodokļa tiesību aktiem

parasti tiek noteikta pēc vienotas likmes, EST judikatūras izpratnē nedrīkstētu būt konkrēti nolīgta nomas maksa.

- 21 Tas, ka EST spriedums lietā *Medicom* un *Maison Patrice Alard* (spriedums, 2013. gada 18. jūlijs, C-210/11 un C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) tika pasludināts attiecībā uz izņēmumu no nodokļa piemērošanas, nevis attiecībā uz jautājumu par darījumu apliekamību ar nodokli, nav šķērslis tā piemērošanai strīdīgajā gadījumā; jo jautājums par to, vai ir vai nav atlīdzība, būtu jānosaka vienotā veidā.
- 22 Tomēr, pat ja tiktu noliegta pakalpojuma par atlīdzību esamība, joprojām ir jājautā, vai tomēr uzņēmuma automašīnas nodošanas lietošanā vieta pamatlietā nav Vācija. Šajā sakarā atbildētāja atsaucas uz PVN direktīvas 56. panta 2. punktu un apgalvo, ka saskaņā ar to jautājumam, vai tas ir pakalpojums par atlīdzību vai bez tās, nav nozīmes, kamēr vien tiek pieņemts, ka pastāv iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojums. Ja saskaņā ar PVN direktīvas 56. panta 2. punktu iznomāšana/izīrēšana vienādi ietvertu pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību un gadījumus, kad tiek veikta nodošana lietošanā bez atlīdzības, piemēram, tādu par pakalpojuma sniegšanu par atlīdzību uzskatītu pakalpojumu, kā preču, kas ir uzņēmuma saimnieciskās darbības aktīvu daļa, lietošanu saskaņā ar PVN direktīvas 26. panta 1. punkta a) apakšpunktu, tad strīda gadījumā pakalpojuma sniegšanas vieta arī būtu Vācija. Lai pamatotu savu viedokli, Vācijas nodokļu administrācija savukārt atsaucas uz PVN komitejas pamatnostādnēm. To 3. punktā ir noteikts:
- 23 “Lielākā daļa PVN komitejas uzskata, ka attiecībā uz pakalpojumu, kas ietver preču lietošanu, sniegšanas vietu, neatkarīgi no tā, vai pakalpojums tiek sniegts par atlīdzību vai tiek aplikts ar nodokli saskaņā ar PVN direktīvas 26. panta 1. punkta a) apakšpunktu, ir jāpiemēro viens un tas pats noteikums.” [neoficiāls tulkojums]
- 24 Tas, ka tas attiecas arī uz transportlīdzekļu iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojumiem, ir apšaubāms. PVN direktīvā attiecībā uz tādiem bez atlīdzības sniegtiem pakalpojumiem kā uzņēmuma saimnieciskās darbības aktīvu lietošana privātiem mērķiem, kas tiek uzskatīti par pakalpojumu par atlīdzību saskaņā ar PVN direktīvas 26. panta 1. punktu, nav ietverts atsevišķs noteikums, lai noteiktu nodokļa uzlikšanas vietu, kas nozīmē, ka, nosakot pakalpojuma sniegšanas vietu, nav obligāti nepieciešams veikt diferencēšanu; tomēr tas neattiecas uz īpašo pakalpojumu veidu, ko veido transportlīdzekļu iznomāšanu/izīrēšanu, jo tiem ir piemērojams PVN direktīvas 56. panta 2. punkts. Tikai tādiem pakalpojumiem, kuriem nav konkrēti noteikta pakalpojuma sniegšanas vieta, kā piemēram, PVN direktīvas 56. pantā, būtu loģiski piemērot pamatnostādnes, saskaņā ar kurām pakalpojumu par atlīdzību gadījumi būtu jāvērtē vienādi ar pakalpojumiem, kas tiek uzskatīti par pakalpojumiem par atlīdzību atbilstoši PVN direktīvas 26. pantam.

- 25 Šķiet, ka arī PVN komiteja uzskata, ka uzņēmuma automašīnas nodošana lietošanā personālam principā ir jāuztver kā “cits pakalpojums” un, šķiet, uzskata, ka iznomāšanas/izīrēšanas esamības priekšnoteikums ir atlīdzība, skat. iepriekš minētās PVN komitejas pamatnostādnes, 3. punkta otro apakšpunktu un 1. punkta pēdējo apakšpunktu.
- 26 Ņemot vērā iepriekš minēto, pēc Senāta domām ir pietiekams pamats uzskatīt, ka pakalpojumu sniegšana par atlīdzību vien var tikt uzskatīta par iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojumu PVN direktīvas 56. panta 2. punkta izpratnē, kas saskaņā ar iepriekš minēto šajā gadījumā jau var nebūt; tādu uzņēmuma preču, kas ir tā saimnieciskās darbības aktīvu daļa, lietošana bez atlīdzības privātiem personāla mērķiem, tādējādi nedrīkstētu tikt uzskatīta par iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojumu.
- 27 Arī šādi aspekti ir pretrunā tam, ka uzņēmuma transportlīdzekļu nodošana lietošanā, kāda tā ir strīda gadījumā, būtu jāuzskata par iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojumiem PVN direktīvas 56. panta 2. punkta izpratnē:
- 28 Proti, saskaņā ar EST judikatūru iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojumam ir nepieciešams, lai būtu izpildīti visi šim darījumam raksturīgie nosacījumi (spriedumi, 2013. gada 18. jūlijs, *Medicom* un *Maison Patrice Alard*, C-210/11 un C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, un 2012. gada 29. marts, C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Tas arī nozīmē, ka lietas nomniekam/īrniekam par nomas maksu uz laika posmu, par kuru panākta vienošanās, ir piešķirtas tiesības pieņemt lietu valdījumā un atturēt citas personas no tās izmantošanas. Ja uzskatītu, ka saņēmēja veicamā darba daļa ir atlīdzība, rodas šaubas, kā atlīdzības maksājums tiktu kvalificēts darbinieka slimības gadījumā, proti, kad attiecīgais darbinieks neveic darbu.
- 29 Uz transportlīdzekļa nodošanu lietošanā neattiecas īres attiecības, bet tai jāpiemēro darba tiesības. Proti, tā ir saistīta tikai ar darbinieka darba tiesiskajām attiecībām; tā ir papildu atlīdzība par darba veikšanu (saskaņā ar *BFH* judikatūru arī tad, ja par nodošanu lietošanā netika panākta nepārprotama vienošanās). Arī pamatlietā prasītāja nenodod citu personu lietošanā transportlīdzekļus, it īpaši tās saimnieciskā darbība neietver transportlīdzekļu iznomāšanu/izīrēšanu komerciālos nolūkos. Uzņēmuma automašīnu nodošana lietošanā ir atrunāta darba līgumā vai atbilst prasītājas parastajiem pakalpojumiem attiecībā uz personālu; atsevišķs nomas līgums nepastāv. Tātad papildus darba attiecībām nepastāv atsevišķas līgumattiecības; to atspoguļo arī tas, ka transportlīdzekļa nodošana lietošanā beidzas līdz ar darba attiecību izbeigšanu; pēc tam tā neturpinās.